

**Audience publique du 1<sup>er</sup> août 2007**

Recours formé par  
la **société anonyme X. S.A.**, Luxembourg  
contre  
une décision du **directeur de l'administration des  
Contributions directes**  
en matière d'impôts

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 22361 du rôle et déposée le 29 décembre 2006 au greffe du tribunal administratif par Maître Myriam BRUNEL, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme de droit luxembourgeois X. S.A., établie et ayant son siège social à L-..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B ..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 26 septembre 2006 (n° C12087 du rôle) déclarant la réclamation introduite le 25 janvier 2005 par son expert-comptable irrecevable pour défaut de qualité dans le chef de son auteur ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 29 mars 2007 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 30 avril 2007 par Maître Myriam BRUNEL pour compte de la société anonyme X. S.A. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Myriam BRUNEL et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

---

En date du 20 octobre 2004, le bureau d'imposition Sociétés 2 de la section « sociétés » du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit à l'égard de la société anonyme de droit luxembourgeois X. S.A., ci-après désignée par la « société X. », les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 2000, ainsi que les bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1<sup>er</sup> janvier 2001 et de la fortune pour 2001.

Par courrier du 24 janvier 2005, l'expert-comptable en charge de la société X. introduisit une réclamation contre ces bulletins en remarquant qu'il aurait « *oublié de remplir la ligne 20 : « avoir fiscal sur dividendes étrangers », car les dividendes reçus n'étaient pas imposables selon la loi des impôts du Luxembourg* », en y annexant une nouvelle déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal et un nouveau bilan de l'année 2000 tout en demandant « *de bien vouloir nous faire parvenir un nouveau décompte des impôts à payer* ».

Par lettre du 1<sup>er</sup> février 2005, le secrétaire de la division du contentieux de la direction des Contributions demanda à l'expert-comptable de la société X. de justifier de son pouvoir d'agir en versant au dossier une procuration qui établit son mandat exprès et spécial pour l'instance introduite.

Par lettre du 17 février 2005, le même secrétaire informa l'expert-comptable de la société X. que le mandat lui parvenu ce même jour « *et daté au 20 décembre 2001 est de nature générale et donc pas valable* », un mandat spécial et exprès étant requis.

Suite à la demande de la société X. à l'adresse de la direction des Contributions de lui faire parvenir un modèle de procuration, le secrétaire de la division du contentieux répondit par lettre du 1<sup>er</sup> mars 2005 « *qu'un modèle-type de procuration n'est pas disponible* », mais que la société X. devrait « *faire parvenir simplement un écrit précisant que le sieur A. G. a été mandaté par X. S.A. au moment de l'introduction de la réclamation du 25 janvier 2005 dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2000* ».

En annexe à un courrier du 27 avril 2005, la société X. soumit à la direction des Contributions une procuration datée au même jour et libellée comme suit :

« *La soussignée Mme C. d. S., agissant en qualité d'Administrateur avec signature sociale individuelle, de la société X. S.A., Luxembourg,*

*Confère par la présente à M. A. R. G., de nationalité britannique, domicilié à Madrid, Espagne,*

*tous pouvoirs nécessaires pour pouvoir agir et postuler au nom de la société devant une juridiction des impôts ou devant le directeur des contributions ou tout autre organe compétent dans l'affaire contentieuse que X. SA a introduite par sa requête du 25 janvier 2005* ».

Par décision du 26 septembre 2006 (n° C 12807 du rôle), le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », déclara

cette réclamation irrecevable pour défaut de qualité dans le chef de son auteur aux motifs énoncés comme suit :

*« Vu la requête introduite le 25 janvier 2005 par le sieur A. G., au nom de la société anonyme X. S.A., L-1150 Luxembourg, pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal de l'année 2000, émis le 20 octobre 2004 ;*

*Vu les paragraphes 107, 238 et 254 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant qu'en droit luxembourgeois, pour pouvoir exercer l'action d'autrui, il faut justifier en toutes matières d'un mandat ad litem exprès et spécial aux fins de l'instance introduite (jurisprudence constante : C.E. du 14.1.1986, no 6514 du rôle ; trib. adm. du 16.6. 1999, no 10724 du rôle, confirmé par Cour adm. du 21.12.1999, no 11382C du rôle) ;*

*Considérant que faute de procuration jointe à la requête, le requérant a été invité par lettre du 1<sup>er</sup> février 2005 à justifier de son pouvoir d'agir en versant au dossier la procuration qui établit son mandat exprès et spécial pour l'instance introduite ;*

*Considérant qu'un mandat général, daté au 20 décembre 2001, a été remis au secrétariat de la division du contentieux des contributions directes le 17 février 2005 ;*

*Considérant que par lettre des 17 février 2005 et 1<sup>er</sup> mars 2005 des précisions quant au mandat à fournir ont été apportées au requérant ainsi qu'à la société engagée ;*

*Considérant qu'un nouveau mandat daté au 27 avril 2005 a été fourni le 2 mai 2005 ;*

*Qu'en conséquence l'existence d'un mandat ad litem répondant aux conditions légales à l'époque où la requête a été introduite n'a pas été établie ;*

*Qu'il s'ensuit que le recours doit être déclaré irrecevable (Conseil d'Etat, arrêt du 14.10.1986, No 6514) ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 29 décembre 2006, la société X. a fait introduire un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation de cette décision directoriale du 26 septembre 2006.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal tendant à la réformation de la décision directoriale du 26 septembre 2006. Le recours subsidiaire en annulation est en conséquence irrecevable.

Le recours principal en réformation est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, la société demanderesse estime qu'au vœu du § 102 (2) AO un contribuable pourrait se faire représenter dans le cadre d'une réclamation et que la procuration émise par l'un de ses administrateurs respecterait les règles du droit civil en matière de mandat. Elle considère que le libellé de cette procuration ferait clairement

ressortir que l'un de ses représentants a entendu justifier du mandat conféré à l'expert-comptable A. G. et confirmer au directeur qu'elle avait investi ledit expert-comptable depuis le 25 janvier 2005 du pouvoir de réclamer contre les bulletins du 20 octobre 2004. Elle ajoute qu'en tout état de cause, ses responsables auraient conféré un mandat oral exprès et spécial à l'expert-comptable pour réclamer contre les bulletins du 20 octobre 2004 et elle se réserve le droit de prouver par tout moyen et notamment par voie d'attestation testimoniale l'existence de ce mandat oral. Dans la mesure où l'existence d'un mandat exprès et spécial pour réclamer serait ainsi établie, la société demanderesse soutient que le directeur aurait injustement déclaré la réclamation du 24 janvier 2005 irrecevable pour défaut de qualité et conclut à la réformation de la décision directoriale du 26 septembre 2006 en ce sens.

Le délégué du gouvernement rétorque que la société demanderesse ne contesterait pas l'exigence d'un mandat exprès et spécial pour réclamer, mais ferait valoir uniquement qu'en fait l'expert-comptable aurait reçu un tel mandat en temps utile et que la procuration du 27 avril 2005 devrait être comprise dans le même sens. Le représentant étatique estime cependant que les termes de ladite procuration ne viseraient que l'avenir et ne satisferaient donc pas au critère exprimé par la demande de régularisation de la procédure du 1<sup>er</sup> mars 2005.

A travers son mémoire en réplique, la société demanderesse déclare maintenir son argumentation relative à la validité de la procuration du 27 avril 2005 et elle se prévaut en outre d'une attestation testimoniale de Madame C. d. S., l'administrateur signataire de ladite procuration du 27 avril 2005, qui établirait à suffisance de droit l'existence d'un mandat oral en faveur de l'expert-comptable A. G. pour introduire une réclamation contre les bulletins d'impôt du 20 octobre 2004 dès avant le 25 janvier 2005. La société demanderesse ajoute que Madame d. S., « *non habituée au rouage et aux subtilités de langage de l'administration fiscale luxembourgeoise* », aurait cru avoir régularisé à suffisance de droit la procédure de réclamation à travers l'émission de la procuration du 27 avril 2005.

Le paragraphe 238 AO, qui prévoit notamment que le destinataire d'un bulletin de l'impôt est autorisé à introduire une réclamation contre celui-ci, dispose que ce destinataire du bulletin de l'impôt peut se faire représenter conformément au paragraphe 102 (2) AO, ce paragraphe disposant par ailleurs que les règles du droit civil sont applicables en droit fiscal quant à la capacité d'agir des personnes privées. Ce paragraphe renvoie donc aux règles du code civil sur le mandat en l'absence de dispositions spécifiques dans l'AO.

L'acte d'introduire une réclamation devant le directeur, eu égard plus particulièrement au risque y inhérent de voir l'imposition revue, le cas échéant, *in pejus*, présente un risque de voir modifier de manière permanente et irrévocable la situation de l'intéressé. Une procuration afférente doit dès lors être expresse et spéciale et renseigner clairement l'intention du mandant d'investir le mandataire du pouvoir d'agir par la voie d'une réclamation à l'encontre d'une décision déterminée avec toute la précision requise (cf. trib. adm. 8 mai 2000, n° 11431 du rôle, Pas. adm. 2006, v° Impôts, n° 384, et autres références y citées).

En l'espèce, il découle des éléments incontestés en cause que l'expert-comptable A. G. a certes introduit la réclamation du 24 janvier 2005 en affirmant agir pour compte de la société demanderesse, mais qu'il n'a point soumis avec ladite réclamation un document écrit qui prouverait l'existence d'un tel mandat de la part de la société demanderesse pour l'introduction d'une réclamation devant le directeur contre les bulletins d'impôt du 20 octobre 2004.

Le directeur était partant en droit, sur base du paragraphe 254 (2) AO suivant lequel « *Bevollmächtigte und gesetzliche Vertreter haben sich auf Verlangen als solche auszuweisen* », d'inviter l'auteur de la réclamation à produire devant lui une procuration documentant qu'à la date de l'introduction de la réclamation, en l'occurrence le 25 janvier 2005, le signataire de celle-ci fut investi d'un mandat valable. Le directeur a usé de cette prérogative en adressant le 1<sup>er</sup> février 2005 un courrier à l'expert-comptable A. G. invitant ce dernier à lui soumettre un mandat *ad litem*.

Il y a ensuite lieu d'examiner, en suivant l'argumentation de la société demanderesse, le libellé de la procuration du 27 avril 2005 pour déterminer si, sur base de ce document, l'expert-comptable A. G. était effectivement investi, au jour de l'introduction de la réclamation du 24 janvier 2005, du pouvoir d'introduire une réclamation pour compte de la société demanderesse contre les bulletins d'impôt du 20 octobre 2004.

Dans la mesure où la procuration en cause émise par Madame C. d. S. pour compte de la société demanderesse en date du 27 avril 2005 investit l'expert-comptable A. G. de « *tous pouvoirs nécessaires pour pouvoir agir et postuler au nom de la société devant une juridiction des impôts ou devant le directeur des contributions ou tout autre organe compétent dans l'affaire contentieuse que X. SA a introduite par sa requête du 25 janvier 2005* », elle doit être considérée comme étant spéciale au sens de l'article 1987 du code civil et expresse au sens de l'article 1988 du même code, de manière à avoir conféré à l'expert-comptable A. G. pouvoir de réclamer pour compte de la société demanderesse devant le directeur contre les bulletins d'impôt en cause.

Concernant ensuite l'objection du directeur tirée du libellé de la procuration donnée en date du 27 avril 2005, en ce que le mandat n'aurait été donné que postérieurement à la date de l'introduction de la réclamation, il convient de constater à travers le libellé de cette procuration que c'est à travers cet écrit (« *par la présente* ») que la société demanderesse autorise l'expert-comptable A. G. à « *agir et postuler* », donc pour prendre un acte juridique pour compte de la société demanderesse à partir de ce moment même si cet acte devra intervenir dans le cadre de la réclamation soumise au directeur le 25 janvier 2005. Ainsi, il ressort du libellé susrelaté de la procuration litigieuse du 27 avril 2005, non autrement sujet à interprétation nonobstant l'intention sous-jacente affirmée par la société demanderesse de confirmer un mandat ayant préexisté, qu'elle est appelée à produire ses effets seulement à partir de sa date d'émission et ne comporte aucun élément habilitant à l'introduction de ladite réclamation antérieure en date (cf. trib. adm. 16 juin 1999, n° 10724 du rôle, confirmé par Cour adm. 21 décembre 1999, n° 11382C du rôle, Pas. adm. 2006, v° Impôts, n° 387, et autres décisions y citées). Cette procuration n'établit donc pas à elle seule l'existence d'un mandat à la date de l'introduction de la réclamation.

Toutefois, il convient de relever que l'article 1985 du code civil consacre la liberté de la forme d'un mandat et qu'il renvoie seulement pour la preuve du mandat par la voie testimoniale aux articles 1341-s du même code, de manière à consacrer pour certains mandats une forme *ad probationem* et non pas *ad validitatem*. Dans la mesure où la valeur du mandat litigieux en l'espèce dépasse la somme de 2.500 € au vu des cotes d'impôt contestées, l'article 1341 du code civil n'admet dans ce cas pas la preuve testimoniale pour l'établissement d'un mandat contre et outre le contenu aux actes, mais l'article 1347 alinéa 1<sup>er</sup> du code civil porte une exception à ce principe lorsqu'il existe un commencement de preuve par écrit.

En l'espèce, si par application de l'article 1341 du code civil, la preuve par la voie testimoniale de l'existence d'un mandat de réclamer antérieurement à la date du 27 avril 2005 ne peut en principe pas être admise en ce qu'elle va outre le contenu de la procuration

du 27 avril 2005, seul acte documentant l'existence d'un mandat, il n'en reste pas moins que la société demanderesse a adressé le 24 février 2005 un courrier à la direction du contentieux, courrier à travers lequel elle demande de lui faire parvenir « *un modèle de procuration qui établit un mandat exprès et spécial pour l'instance introduite, afin que M. A. G. puisse nous représenter dans cette affaire* ». Cet écrit traduit la volonté de la société demanderesse de se faire représenter par Monsieur A. G. pour exercer les voies de recours admises contre les bulletins d'impôt du 20 octobre 2004 et doit partant être qualifié de commencement de preuve par écrit de l'existence d'un mandat conféré par la société demanderesse dès avant le 24 janvier 2005 à Monsieur A. G. pour introduire une réclamation contre des bulletins d'impôt du 20 octobre 2004.

Le tribunal peut ainsi, par application de l'article 1347 alinéa 1<sup>er</sup> du code civil, avoir valablement égard à l'attestation testimoniale de Madame C. d. S. du 15 janvier 2007, déposée avec le mémoire en réplique, à travers laquelle elle atteste qu'« *en qualité d'administrateur ayant pouvoir de signature individuelle et pouvoir d'engager la société X. S.A. ... à la date de la réclamation c'est-à-dire le 25 janvier 2005, j'avais déjà donné ordre verbalement et donc mandat à Monsieur G. de déposer une réclamation pour redresser l'erreur commise et de réclamer contre le bulletin du 20 octobre 2004. Je lui ai également demandé d'effectuer une correction de la déclaration d'impôt faite pour l'année 2000. Je confirme donc que Monsieur G. avait à la date du 25 janvier 2005 conformément à mes instructions mandat d'introduire un recours contre le bulletin d'imposition du 20 octobre 2004* ».

Eu égard à l'ensemble de ces éléments, le tribunal est amené à constater que la société demanderesse a valablement établi en cours de procédure contentieuse l'existence d'un mandat par elle conféré dès avant le 24 janvier 2005 à son expert-comptable A. G. pour introduire une réclamation contre les bulletins d'impôt du 20 octobre 2004. Par voie de conséquence, la décision directoriale critiquée du 26 septembre 2006 encourt la réformation alors même que le directeur ne disposait pas de tous les éléments soumis au tribunal, étant donné qu'en tant que juge du fond, le tribunal statue sur base de tous les éléments fournis en cause à la date de sa décision.

La demande en obtention d'une indemnité de procédure de 1.000 € formulée par la société demanderesse est cependant à rejeter, les conditions légales afférentes ne se trouvant pas réunies en l'espèce.

## **PAR CES MOTIFS**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,

reçoit le recours principal en réformation en la forme,

au fond, le déclare justifié,

partant, par réformation de la décision directoriale critiquée du 26 septembre 2006 (n° 12807 du rôle), dit que la réclamation introduite le 25 janvier 2005 pour compte de la société demanderesse n'encourt pas l'irrecevabilité pour défaut de qualité dans le chef de son auteur,

renvoie l'affaire devant le directeur en prosécution de cause,  
déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable,  
rejette la demande en obtention d'une indemnité de procédure de 1.000 € formulée  
par la société demanderesse,  
condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par:

M. SCHROEDER, premier juge,

M. SPIELMANN, juge,

Mme GILLARDIN, juge,

et lu à l'audience publique du 1<sup>er</sup> août 2007 par le premier juge en présence de M.  
LEGILLE, greffier.

s. LEGILLE

s. SCHROEDER